

LUCA PACIOLI'S RESPONSE TO ACCOUNTING WHEREABOUT: AN IMAGINARY SPIRITUAL DIALOGUE

Eko Ganis Sukoharsono

Universitas Brawijaya, Jl. MT. Haryono 165 Malang
Email: eg.sukoharsono@ub.ac.id

Abstrak: Respon Luca Pacioli terhadap Keberadaan Akuntansi: Sebuah Dialog Spiritual Imajiner. Artikel ini merupakan dialog spiritual imajiner¹. Dialog dilakukan antara dua keberadaan spiritual yang disebut sebagai Luca Baru dan Luca Lama, keduanya mahasiswa akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Luca Pacioli, yang diklaim sebagai penemu akuntansi, baru saja mencoba mengeksplorasi apa yang dimaksud dengan akuntansi di tahun 1494. Luca Lama adalah mahasiswa doktor yang sedang mencari identitas baru akuntansi sedangkan Luca Baru baru saja mengetahui keberadaan akuntansi yang 'bersinar'. Spiritualitas digunakan untuk menurunkan dialog imajiner antara keduanya. Tidak ada luka diantara keduanya.

Abstract: Luca Pacioli's Response to Accounting Whereabout: an Imaginary Spiritual Dialogue. The paper is an imaginary spiritual dialogue. The dialogue is between two spiritual persons indicated as Luca Baru and Luca Lama, both are accounting students at Economics and Business Faculty. Luca Pacioli claimed as the founding father of accounting was trying to explore what was meant by accounting in 1494, whereas Luca Lama is a doctoral student who is seeking a new identity what is the current accounting meant, whereas Luca Baru just started knowing a 'glossy' accounting. Spirituality is used to transcend the imaginary dialogue of the two. There is no hurt between the two.

Keywords: spiritual dialogue, accounting, identity.

It seems to me Luca Pacioli would surprise to see how accounting is understood today. Accounting has gone so far beyond his expectation. Thousands of universities in the world are offering accounting degrees. Some are with Master degrees and some with Doctoral program. There are huge numbers of Bachelors in Accounting, of course. The discipline has been expanded from financial technical records to environmental accountability in nature. Through a spiritual dialogue, Luca Lama, as an Accounting Student of Faculty of Economics and Business, University of Brawijaya (FEB UB) is

digging Luca Pacioli understanding on accounting and how was his thought originally on accounting. Luca Lama is a Doctoral program student. Another student is Luca Baru, she is a new student at the Bachelor accounting degree program.

Both students are smart and spiritualists in ways of their background of Pesantren. Both grew up in an Islamic teaching tradition that most (if not all to say) believe good spiritual teaching practices. The two are Luca Baru and Luca Lama, both are eager to study accounting. But, before they came to FEB UB, they had little understanding the current issues in accounting.

One night, Luca Lama was gently sitting on a floor with facing to the west. He was trying to keep his breaths deeply and steadily.



¹ I thank to the participants at *the Epistemology Debate: Lho, Mana Akuntansinya?* At the Post-graduate Program, the Department of Accounting, the Faculty of Economics and Business, University of Brawijaya, Friday, 28 October 2011

He focused his position to be relax and concentrated in his mind. He felt nothing and did not hear any voice. All seemed quiet. The only thing felt of him was her heart shaking of breaths. As calmly he said,

Luca Lama: *Bismillahirrohmannirohim*, Oh, Allah, here is my purpose tonight to seek your graciousness whether I did 'wrong' or 'right' learning accounting today.

Whereas, in a different a quiet place, in the same of night, in a 'dark' room,

Luca Baru : Oh, Allah, please find me was it Luca Pacioli meaning of accounting as what has been defined by accounting scholars at the FEB UB?

Both are contemplating their minds to discuss by spiritual transcendence of the current issues in accounting today. Has accounting gone so far? Or is there no accounting in our discussions today? Or, we do not know what is accounting? Or, is accounting something else? Luca Lama and Luca Baru are seeking to discuss the matters. Luca Pacioli is used as a reference, in particular in his book written in 1494.

Luca Lama : (One day in a classroom), there are cynically rumor on 'no accounting' in the accounting department of the FEB UB. Of course, this is ridiculous. Accounting has been thought so intensively, in my opinion. Even though, I felt in doubt too ...

Luca Lama : (Again ... he thought ...) when I was in a Bachelor program 15 year ago, I believed that accounting is densely in numbers. Balance Sheet and Income Statements were the most prominent to be the one in accounting.

Luca Lama : Oh, Allah, (with breathing deeply ...), professors at the FEB UB made me mad ... accounting has been defined so ...so ... and so 'uniquely.'

Luca Lama : ... what is then ... do I refuse it? ... do I abandon it? Or ...

Luca Lama felt in doubt with a situation where he would accept it or abandon to believe of the latest lecture of accounting. He asks Allah to give a guidance to go for it. Back to the accounting definition by AICPA, accounting is defined as "the art of recording, classifying, and summarizing in a significant

manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of financial character, and interpreting the results thereof." Similarly, many textbooks defined accounting as same as the AICPA. Most people believed in this.

At the same night, but of course in different room, Luca Baru did also contemplate by reciting the name of Allah, to seek what is the knowledge of accounting. She believed accounting could bring her in a good career in one day.

Luca Baru : Ya Allah, You are the most beneficial ... Am I in the right way to study here at the FEB UB? Accounting is my choice. Accounting is alike of a candle in a dark.

Luca Baru : I do not know what is accounting actually.

Luca Baru : My friend told me, accounting is just debit and credit ... nothing else ...

The purpose of the paper is to place an imaginary spiritual dialogue between Luca Lama and Luca baru. The dialogue is inspired by the works of Luca Pacioli in 1494 to response some confusions on "lho, Akuntansinyamana? (Lho, where is its accounting?). The use of an imaginary spiritual dialogue is dedicated to the universal search for spiritual truth in an accounting world. Its use is to explore questions, statements and find new insight of Luca Lama and Luca Baru. Here it can be considered big questions that so often do not get asked in our modern materialistic world. What is our purpose here? Is there any accounting or not? What is our relationship to the whole of God?

All too often we hear spiritual and religious leaders simply declare what is true from their positions of authority, of course it is not in accounting discipline, rather in general contexts. But can we really use their truth? These monologues leave little room for discussion or exchange. Dialogue with Spirit and with each other (Luca Lama, Luca Baru and Luca Pacioli) is what we find truly valuable. Through dialogue we can discover Truth for ourselves to find the knowledge of accounting and its meaning.

An imaginary spiritual dialogue begins with the most profound listening of our soul. Soul, the transcendent essence within each of imaginary persons (Luca pacioli, Luca Lama and Luca Baru), is the one who hears

the Truth.

Through our personal experiences and realizations, Life is answering our questions and teaching us in an individual way. Spiritual Dialogue, therefore, is not only sharing insights and discoveries with our accounting scholar group, but it is also a hidden communication with the living, breathing reality behind all things.

LUCA PACIOLI RESPONDED IN 1494

Luca Pacioli : In the Name of God, on the 8th day of November 1493, Venice. The following is the inventory of myself of Street of the St. Apostles, Venice: I have by my hand written down, or have had written down, in order, by so and so, all my possessions, personal belongings, household goods, states, debts and credits, of which I find myself in possession up till this day mentioned above (Pacioli, (1924:14).

When I read the original translated Luca Pacioli treatise in 1494, as the same as I quoted above, Luca Pacioli was a spiritualist. He said in the name of God explicitly, before he wrote words and words. Even though he did not mention 'accounting', all trusted that accounting existed.

Luca Baru : I could imagine that Luca Pacioli meant by the above sentences were accounting as a totality by the faith of God.

Luca Lama : I did not agree by meant accounting at the time. There is not clear definition of accounting, even what is now specified into financial accounting.

As Luca Pacioli wrote in his first chapter:

Luca Pacioli : It has happened that many, entering business with nothing but good faith, have yet carried on big business; and through their credit, faithfully served, they have attained to greater wealth. ... everybody is saved by faith, without which it is impossible to please God (Pacioli, 1924:11).

Luca Pacioli was a spiritualist, where in almost an opening sentence he served by the name of God and asking the pleasure of God. It cannot be denied that the way Luca Pacioli introduced accounting was not only by the methods of calculations, but rather he imposed spiritual words into a report.

This meant, since its beginnings Luca Pacioli went beyond a calculation report, he put it a faith into the calculus discipline.

Luca Lama : Really, we cannot ignore the spiritual history of Luca pacioli. He did it. I believe him that he had moved beyond the number since its beginnings. The faith of God had been part of his offer on the discipline.

Luca Lama : This totally changes my mind. I believed accounting is there, even though with no counting and numbers ... swear ...

Luca Lama : ... May I ask a question? What was the perspective of Luca Pacioli? Where was he stood on? The answer is not simple.

An Oldest Accounting Definition

Luca Lama : No one knows ... the first to define accounting ...

Back to the Luca Pacioli treatise in 1494,

Luca pacioli : We will here adopt the method employed in Venice which among others is certainly to be recommended ... This work we shall divide into two principal parts: the one we shall call Inventory and the other we shall call Disposition (Pacioli 1924:12).

LucaBaru : It seems to me there is no clear definition of the treatise. I have tried to check all pages. I do believe Luca pacioli let anyone to move beyond what did he have.

Luca Lama : I was guilty if I had prejudice to say that accounting today has to be equal to Luca Pacioli's.

Here is also very interesting treatise of Luca Pacioli bringing God in existence.

Luca Pacioli : (Pacioli 1924:13).

IT IS FIRST of all convenient to presuppose and imagine that each operator is working for an end, and in order duly to arrive at this he makes use of every effort in the process. The end or purpose of every business man is to make lawful and fair enough profit to keep himself substantially; but he must always commence his affairs

in the name of God, whose name must appear at the beginning of every manuscript, always bearing his Holy Name in mind.

Luca Lama : Of course, it now becoming clear ...

DIVERSITY OF ACCOUNTING IN AN INNOVATION

Luca Pacioli did not give any clue of how far accounting will be expanded to. The only clue of him was accounting as follows

at the commencement of this work, and further for the things said of which, according to Chapter XII above, I promised to make an epilogue for your recollection: that is an essential summary collection of everything in the present treatise which without doubt will be very useful to you; and remember to pray to God for me that, to His praise and glory, I may proceed by working from good to better.

Luca Lama : Today accounting has moved beyond the expectation of Luca Pacioli. We could name them such as: Financial Accounting, Management Accounting, Social Accounting, Environmental Accounting, Accounting Information System, Behavioural Accounting, Forensic Accounting, Public Sector Accounting, etc.

Luca Lama : Again I agree with the movements ... It is ridiculous if any scholar denying the developments. It should be appreciated and awarded ...

Luca lama : Ya Allah ... May You give much blessings of the accounting scholars consistently working to contribute to the development and innovation of accounting.

ACCOUNTING IN THE NEW EPISTEMOLOGIES

When spirituality turns its gaze beyond this physical world, it becomes revolutionary. This is something that cannot be avoided, whether it is intended or not, which is why spirituality has brought about more changes to civilization, down through history, than any other force. In accounting disci-

pline, when we use a spirituality perspective, it will produce knowledge different to other perspectives.

Luca Lama : Allah has guided me to find a new truth of accounting. Accounting is not ONLY a historical record which is concerned with a faithful record of the transactions of an entity. As it has been practiced in the past, as done by Luca Pacioli too.

Luca Lama : See my contemplation ...

Accounting as language ... although it is unlikely that accounting will never be taught in linguistics classes, accounting can be perceived as a language through which management communicates to other parties such as shareholders or other people. Accounting can be regarded as a language through which the multitude of transactions an entity enters into are translated in to words and numbers that convey how well the firm is performing. A language may be used to convey how resources provided by various parties have been used ... *etc.*

Accounting as intracorporate politics ...
Accounting as social club ...
Accounting as mythology ...
Accounting as magic ...
Accounting as communication – decision information ...
Accounting as an economic good ...
Accounting as an ideology and exploitation ... *etc*

Here is the words of Luca Pacioli at his chapter XXXV,

Luca Pacioli : (Pacioli, 1924:75)

Of the Method and Order of knowing how to keep Letters, such as Manuscripts, Confidential Letter, Policies, Processes and other Instruments and of the Register for important letter

Luca Lama : YaAllah .. You gave me a light to see the history of what Luca Pacioli did. The data of any company did not mean by him as numbers only ... it could be letters, manuscripts, confidential letters, policies, processes and other instruments ...

Luca Lama : These meant that since at the beginnings, Luca Pacioli had concerned on beyond numbers to be regarded as a method of accountability.

EPILOGUE : LUCA PACIOLI, LUCA LAMA, AND LUCA BARU ... SILENT IN PEACE ...

Luca Pacioli : ... everybody is saved by faith, without which it is impossible to please God (Pacioli, 1924:11)

Luca Lama : Thank you Allah, You gave me a blessing to see a clear picture of the knowledge of accounting. It can be denied that accounting has played action in diverse society.

Luca Baru : May Allah guide me to an end where accounting is to be ...

Three of them are keeping in silent ...

REFERENCES:

- Pacioli, L. 1924. *Double Entry Bookkeeping*. The Institute of Book Keepers.
- Sukoharsono, E.G. 2007. "A Crisis or Critical Development of Accounting Thought". *The International Journal of Accounting and Business Society*. Vol.16. No.2. hal 1-14.
- Sukoharsono, E.G. 2011. *Green Accounting To Be A Serious Business of Accounting Discipline: An Imaginary Neo-Postmodernist Dialogue*. Presented at the Plenary Session of the Grand Opening of the Accounting National Symposium (Simposium Nasional Akuntansi – SNA) XIV ACEH, INDONESIA 20–23 July 2011.

PENGARUH BUDAYA ORGANISASI TERHADAP KINERJA DALAM PERSPEKTIF *BALANCED SCORECARD*

I Gusti Ayu Made Asri Dwija Putri

Fakultas Ekonomi Universitas Udayana
Email: igamasri@yahoo.com

Abstract: The Effect of Organizational Culture on Performance in the Balanced Scorecard Perspective. This research is purposed to gain empirical evidence that process, employee and pragmatic oriented organizational culture have effect on performance perspectives of Balanced Scorecard (BSC). Research population were cooperations in the Denpasar Bali area. Primary data collected through questionnaires were easured in likert scale. Research finding indicated that process-oriented culture affected BSC performance in financial, consumer, internal business process dan learning and growth perspectives. Employee-oriented culture affects consumers perspective only; while pragmatic-oriented culture affects BSC performance in the perspectives of financial, consumer, internal business process.

Abstrak: Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Kinerja dalam Perspektif Balanced Scorecard. Penelitian ini bertujuan mendapatkan bukti empiris bahwa budaya organisasi orientasi proses, *employee*, dan pragmatis berpengaruh terhadap kinerja perspektif *Balanced Scorecard* (BSC). Populasi penelitian adalah koperasi serba usaha (KSU) yang berada di wilayah Denpasar Bali. Jenis data adalah data primer yang dikumpulkan dengan cara menyebarkan kuesioner yang diukur dengan skala likert. Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya orientasi proses berpengaruh terhadap kinerja BSC dalam perspektif *financial*, *consumer*, *internal business process* dan *learning and growth*; budaya orientasi *employee* berpengaruh hanya terhadap kinerja kinerja BSC dalam perspektif *consumer*; serta budaya orientasi pragmatis berpengaruh terhadap kinerja kinerja BSC dalam perspektif *financial*, *consumer*, dan *internal business process*.

Kata Kunci: budaya organisasi, kinerja, *balanced scorecard*, dan koperasi.

Koperasi merupakan salah satu bentuk badan usaha yang diharapkan menjadi soko guru penggerak perekonomian rakyat di Indonesia, sehingga pengentasan kemiskinan akan cepat tercapai. Bentuk usaha koperasi didasarkan atas semangat gotong royong dan kekeluargaan sangat cocok dengan kepribadian bangsa Indonesia. Dasar hukum perkoperasian di Indonesia tertuang dalam UUD 1945 serta diperjelas lagi dengan diundangkannya Undang-Undang Perkoperasian No 25 tahun 1992. Koperasi berlandaskan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 yang berasaskan kekeluargaan serta bertujuan memajukan anggota koperasi pada

khususnya dan masyarakat pada umumnya serta ikut membangun tantangan perekonomian nasional untuk mewujudkan masyarakat adil dan makmur. Upaya pemerintah untuk menjadikan koperasi sebagai salah satu pilar pembangunan ekonomi yang bertujuan untuk memajukan perekonomian rakyat. Pada awal gerakan koperasi di Indonesia perkembangannya sudah terlihat jelas menuju kebangkitan ekonomi rakyat. Perkembangan koperasi secara kuantitas menunjukkan angka yang meningkat. Jumlah koperasi di Indonesia berdasarkan laporan statistika terjadi peningkatan sebesar 3,3 persen untuk tahun 2010 dibandingkan tahun sebe-



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 3
Nomor 3
Halaman 334-501
Malang, Desember 2012
ISSN 2086-7603

lumnya, yaitu dengan jumlah yang terdaftar sejumlah 170.411 unit. Jumlah koperasi untuk wilayah Bali adalah 3.678 koperasi. Khususnya untuk wilayah Denpasar tercatat jumlah koperasi yang terdaftar sampai awal 2009 adalah 723. Jumlah tersebut tersebar dalam 17 jenis koperasi, yaitu: KUD, KSU, KPN, ABRI, Kopkar, Pensiunan, Kopinkra, koprasa produksi, KSP, Koppas, Kop. Jasa angkutan, Kop pemuda, Kop.Wanita, Kop, veteran, Kop.Mahasiswa, Pondok pesantren, dan koperasi lainnya (sumber Dinas Kopersi Usaha Kecil dan Menengah Kota Denpasar).

Namun, perkembangan koperasi tidak semuanya berjalan lancar, ada perkembangannya yang lambat, bahkan sampai mengalami kerugian dan menjadi bangkrut. Adanya koperasi bermasalah ini dapat disebabkan oleh berbagai hal seperti; ada pengurus koperasi hanya untuk mencari keuntungan pribadi, pengelolaan koperasi yang tidak benar, serta kinerja dari pengelolaan yang tidak baik. Selain hal tersebut, ada kemungkinan buruknya kinerja koperasi tersebut dapat disebabkan oleh faktor budaya organisasi.

Kotler dan Heskett (1992) menyatakan bahwa kekuatan budaya berhubungan dengan kinerja. Hofstede (1990) menyatakan bahwa budaya yang kuat dan khas sangat berpengaruh terhadap keberhasilan suatu organisasi. Moeliono (2002) menjelaskan budaya organisasi merupakan sistem nilai yang diyakini oleh semua anggota organisasi dan yang dipelajari, serta dikembangkan secara berkesinambungan, berfungsi sebagai sistem perekat, dan dapat dijadikan acuan perilaku bagi setiap anggota dalam organisasi untuk mencapai tujuan perusahaan.

Jadi budaya organisasi yang mendukung strategi organisasi akan dapat mengatasi tantangan lingkungan dengan cepat sehingga memudahkan untuk mencapai kinerja organisasi yang diinginkan. Kinerja suatu organisasi tradisional hanya melihat dari perspektif keuangan saja. Selanjutnya, Kaplan dan Norton (1996) menggagas sistem penilai kinerja dengan menambahkan kinerja dari perspektif non-keuangan yang kemudian dikenal dengan *balanced scorecard*. Dengan demikian, *balanced scorecard* muncul sebagai perbaikan terhadap penilaian kinerja tradisional yang hanya fokus pada kinerja finansial. Kinerja dengan *balanced scorecard* lebih komprehensif, yaitu meliputi ukuran finansial dan non finansial dengan mengarahkan perhatian dan usaha personel

ke sasaran-sasaran non keuangan, yaitu: Pembelajaran dan pertumbuhan, *customer*, dan proses bisnis internal.

Kalau dilihat perkembangan teori fit pada awalnya yang ada adalah teori organisasi, yaitu teori yang menjelaskan bagaimana sebenarnya organisasi distruktur dan bagaimana organisasi dapat dikonstruksi guna meningkatkan keefektifan organisasi (Robbins 1994:6). Perkembangan selanjutnya adalah *population ecology theory* dan *contingency* yang kemudian menjadi sumber munculnya *theory of fit*, yaitu teori tentang keselarasan hubungan internal organisasi (Sobirin 2007:268).

Jadi, *Organizational of fit theory* atau teori fit menyatakan bahwa strategi organisasi harus fit dengan faktor-faktor lain agar organisasi mencapai kinerja yang baik. Selanjutnya, organisasi harus dirancang untuk dapat mencapai tujuan jangka panjang dalam wujud visi dan misi organisasi sehingga berdampak pada kinerja perusahaan. Berarti, dengan adanya keselarasan strategi dan faktor eksternal (budaya) akan mampu meningkatkan kinerja.

Belkaoui (1979) mengartikan budaya sebagai pola eksplisit dan implisit, dari perilaku yang diperoleh dan disebarluaskan dalam berbagai macam simbol, termasuk di dalamnya yang dimanifestasikan dalam bentuk artifak yang semua itu merupakan hasil pencapaian dari sekelompok orang; inti penting dari budaya adalah ide tradisional (misalnya diperoleh dan dipilih secara historis) dan nilai yang secara khusus melekat. Sistem budaya pada satu sisi dianggap sebagai produk dari aksi, pada sisi yang lain sebagai elemen aksi selanjutnya. Budaya dipandang sebagai perilaku yang dipelajari serta menyebar pada seluruh populasi secara tidak sadar.

Konsep budaya pertama kali dipakai dalam disiplin ilmu antropologi, yang pada akhirnya ikut memperkaya bidang ilmu lainnya, seperti ekonomi yang termasuk juga akuntansi. Robbins (2006:721) secara ringkas mendefinisikan bahwa budaya organisasi adalah sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan organisasi itu dari organisasi lainnya. Terdapat unsur yang terdapat dalam pengertian budaya perusahaan/korporasi terdiri atas: sistem nilai, lingkungan bisnis, pahlawan, jaringan budaya, pola ritual keyakinan, nilai dan perilaku, gaya manajemen, sistem dan prosedur manajemen, norma-norma dan

prosedur, serta pedoman perilaku. Budaya perusahaan merupakan bagian dari budaya organisasi. Budaya yang dianut di dalam perusahaan mempunyai peranan penting untuk mencapai tujuan perusahaan. Menurut Susanto *et al.* (2008:37) untuk dapat mencapai kinerja perusahaan yang baik bahwa perlu dipahami peranan/fungsi budaya organisasi dalam perusahaan, yaitu: (1) sebagai pengikat (*organization binder*), (2) *integrator*, (3) identitas organisasi, (4) energi untuk mencapai kinerja yang tinggi, (5) ciri kualitas (*sign of quality*), (6) *motivator*, (7) pedoman gaya kepemimpinan, dan (8) peningkatan nilai *stakeholders*.

Robbins (2006:725) menegaskan bahwa budaya menjalankan sejumlah fungsi dalam perusahaan. Pertama, budaya menciptakan perbedaan antara satu organisasi dan lainnya. Kedua, budaya memberikan rasa identitas keanggota-anggota organisasi. Ketiga, budaya membantu timbulnya komitmen pada sesuatu yang lebih luas dari kepentingan diri pribadi seseorang. Keempat, budaya merupakan perekat sosial yang membantu memersatukan organisasi itu dengan memberikan standar-standar yang tepat mengenai apa yang harus dilakukan oleh karyawan. Budaya yang dianut dalam organisasi menurut Robbins (2006:724) ada yang bersifat kuat atau lemah. Organisasi yang mempunyai budaya yang kuat berarti budaya organisasi akan mempunyai pengaruh yang besar pada perilaku anggota-anggota organisasi. Budaya yang kuat ini dapat berdampak positif maupun negatif terhadap kinerja organisasi. Pengaruh positif budaya yang kuat akan memperlihatkan kesepakatan yang tinggi dikalangan anggota mengenai apa yang harus dipertahankan sehingga dapat membina kesetiaan dan komitmen terhadap organisasi. Dengan demikian, pucuk pimpinan dalam suatu perusahaan seharusnya memerhatikan dan mempertahankan suatu budaya organisasi yang cocok dengan para karyawan serta lingkungan perusahaan sehingga menjadi budaya yang kuat dalam mendukung kemajuan dan tujuan perusahaan. Hofstede *et al.* (1990) membagi budaya korporasi kedalam enam orientasi budaya, yaitu: (1) *process-oriented vs result-oriented*, (2) *employee-oriented vs job oriented*, (3) *pragmatic vs normatif*, (4) *parochial vs profesional*, (5) *open system vs closed sstem*, dan *loose control vs tight control*.

Kinerja suatu organisasi merupakan tingkat pencapaian organisasi. Pandangan

tradisional menilai kinerja koperasi hanya dari perspektif keuangan. Namun, pendekatan *Balanced Scorecard* telah mengubah orientasi pengukuran kinerja dari yang selama ini lebih memprioritaskan capaian kinerja keuangan. Hal ini disebabkan oleh adanya perkembangan manajemen bisnis yang semakin kompleks dan kompetitif saat ini, perspektif financial tidak diandalkan sebagai satu-satunya indikator pengukuran kinerja suatu perusahaan. Konsep Kinerja yang dikemukakan Kaplan dan Norton (1996) mengemukakan bahwa ukuran finansial tidak cukup untuk menuntun perjalanan perusahaan melalui lingkungan yang kompetitif. *Balanced Scorecard* mengarahkan perhatian dan usaha personel ke sasaran-sasaran non keuangan: pembelajaran dan pertumbuhan, *customer*, dan proses bisnis internal. Hal ini disebabkan karena pada perspektif non keuangan itulah pemicu sesungguhnya (*the real driver*) kinerja keuangan perusahaan berada. Sebab nilai pasar perusahaan-perusahaan di era teknologi informasi sekarang ini lebih dipacu oleh aktiva tidak berwujud (*intangible assets*) dari pada aktiva tetap berwujud (*tangible assets*) (Mulyadi, 2005). Itulah sebabnya perusahaan perlu membangun suatu sistem pengukuran kinerja yang meliputi kedua aspek tersebut, yaitu aspek keuangan dan non keuangan. *Balanced Scorecard* menerjemahkan misi dan strategi ke dalam berbagai tujuan dan ukuran, yang tersusun ke dalam empat perspektif yaitu: (1) aspek perspektif pembelajaran yang meliputi: pemberdayaan karyawan dan akuntabilitas personal; (2) aspek perspektif finansial yang meliputi: pertumbuhan pendapatan; (3) aspek perspektif pelanggan yang meliputi: jumlah pelanggan baru dan kesetiaan pelanggan; (4) aspek persepektif bisnis internal yang meliputi: kemampuan Inovasi.

Ada beberapa keunggulan penerapan kinerja *balanced scorecard* (BS) dibandingkan dengan kinerja tradisional yang hanya fokus pada aspek keuangan saja, yaitu: (1) Pengukuran kinerja secara tradisional hanya memperhatikan tujuan jangka pendek saja sedangkan dengan BS akan memperhatikan tujuan jangka pendek dan jangka panjang, (2) BS mencakup ukuran finansial dan non finansial, (3) BS memandang pengukuran kinerja baik dari perspektif internal maupun eksternal, dan (4) BS lebih dari sekedar pengukuran kinerja, karena BS dapat digunakan sebagai kerangka bagi proses manajemen strategik. Dengan demikian, untuk

meningkatkan kinerja koperasi secara komprehensif, perlu dilihat kinerjanya dari empat perspektif, yaitu: keuangan, pembelajaran dan pertumbuhan, *customer*, dan proses bisnis internal.

Badera (2006, 2008) meneliti tentang pengaruh budaya organisasi terhadap kinerja. Penelitian Badera (2006) mengambil seting hotel-hotel berbintang di Bali dan Badera (2008) dengan seting penelitian yang mengambil lokasi di Bursa Efek Indonesia menemukan bahwa budaya organisasi berpengaruh pada kinerja. Suedjono (2010) menemukan bahwa budaya organisasi berpengaruh terhadap kinerja.

Hofstede (1990) menyatakan bahwa budaya yang kuat dan khas sangat berpengaruh terhadap keberhasilan suatu organisasi. Selanjutnya, Moeliono (2002) menyatakan bahwa budaya korporasi adalah sistem nilai yang diyakini oleh semua anggota organisasi dan yang dipelajari, serta dikembangkan secara berkesinambungan, berfungsi sebagai sistem perekat, dan dapat dijadikan acuan perilaku bagi setiap anggota dalam organisasi untuk mencapai tujuan organisasi. Dengan demikian, budaya dapat berpengaruh terhadap kinerja organisasi.

Berdasarkan uraian dalam pendahuluan ini dapat dirumuskan permasalahan apakah budaya organisasi (yang berorientasi proses, karyawan, dan pragmatis) berpengaruh pada kinerja dari perspektif *balanced scorecard* (perspektif keuangan, konsumen, bisnis internal, dan pembelajaran dan pertumbuhan)?

METODE

Penelitian ini terdiri atas dua variabel laten, yaitu: Budaya organisasi adalah variabel eksogen dan kinerja adalah variabel endogen. Budaya organisasi yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah budaya organisasi yang diadopsi dari penelitian Hofstede, yaitu budaya organisasi/korporasi adalah keseluruhan pola pemikiran, perasaan, dan tindakan dari suatu kelompok sosial (Hofstede, 1991). Budaya organisasi diproksi dengan budaya organisasi yang diadopsi dari Hofstede yang dipandang dari 3 orientasi, yaitu budaya organisasi orientasi proses, karyawan/employee, dan pragmatis. Hofstede membedakan secara umum dimensi budaya yang berpengaruh pada nilai-nilai kerja suatu organisasi.

Kinerja organisasi yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kinerja operasi

berdasarkan persepsi dari aspek *balanced scorecard* yang dikemukakan oleh Kaplan dan Norton (1996) yang terdiri dari: (1) aspek perspektif pembelajaran yang meliputi: pemberdayaan karyawan dan akuntabilitas personal; (2) aspek perspektif financial yang meliputi: pertumbuhan pendapatan; (3) aspek perspektif pelanggan yang meliputi: jumlah pelanggan baru dan kesetiaan pelanggan; (4) aspek perspektif bisnis internal yang meliputi: kemampuan inovasi.

Semua variabel dalam penelitian ini didasarkan pada persepsi atau penilaian responden. Pengukuran variabel budaya organisasi dan kinerja organisasi menggunakan pengukuran skala likert 6 poin dengan pilihan sangat tidak setuju (1), tidak setuju (2), agak tidak setuju (3), agak setuju (4), setuju (5), dan sangat setuju.

Jenis data yang digunakan pada penelitian ini adalah data primer berupa data kualitatif, yaitu persepsi dari para responden mengenai budaya organisasi dan kinerja organisasi. Selanjutnya, jawaban kuesioner diquantitatifkan menjadi skala interval. Pengumpulan data melalui survei secara langsung dengan menyebarkan kuesioner kepada responden pada koperasi yang terpilih sebagai sampel penelitian.

Populasi penelitian ini adalah koperasi yang terdaftar di Dinas Koperasi Denpasar, Bali. Penentuan jumlah sampel koperasi di wilayah Denpasar yang akan dianalisis pada penelitian ini adalah menggunakan rumus Slovin (Sugiyono 2002).

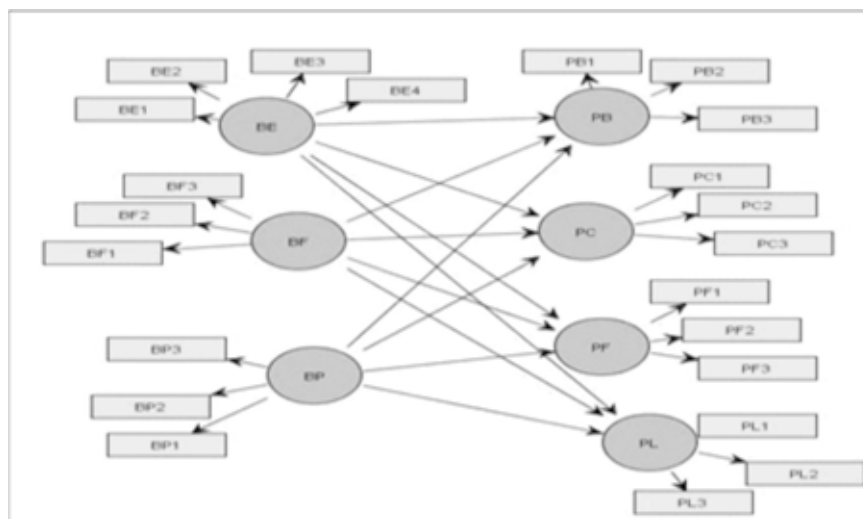
Tahap penelitian awal akan dilakukan pengujian terhadap instrumen penelitian yang digunakan untuk mengukur konstruk budaya organisasi dan kinerja organisasi yaitu pengujian validitas dan reliabilitas.

Metode pengumpulan data adalah cara yang digunakan untuk mendapatkan data. Pengumpulan data pada penelitian ini menggunakan angket (kuesioner) yang disebar-kan melalui pos dan diantarkan langsung ke objek penelitian.

Penelitian ini akan menggunakan metode statistik inferensial dalam menganalisis data, yaitu model analisis *structural* dengan pendekatan *variance based* atau *component based* dengan *Partial Least Square (PLS)*. Ada pun Gambar 1 merupakan model penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Objek penelitian ini adalah koperasi-koperasi yang ada diseluruh kota Denpasar



Gambar 1. Model Penelitian

Keterangan:

BP: Budaya Organisasi orientasi proses

BE: Budaya Organisasi orientasi employee/karyawan

Bf: Budaya organisasi orientasi pragmatis

PF: Kinerja perspektif finansial/keuangan

PC: Kinerja perspektif konsumen

PB: Kinerja perspektif bisnis internal

PL: Kinerja perspektif learning and growth/pembelajaran dan pertumbuhan.

yang terletak di Pulau Bali. Wilayah kota Denpasar dibagi atas 4 kecamatan, yaitu: kecamatan Denpasar Barat, kecamatan Denpasar Timur, kecamatan Denpasar Selatan, dan kecamatan Denpasar Utara. Koperasi yang menjadi objek penelitian tersebar diseluruh kecamatan yang ada di Denpasar. Pada penelitian ini yang menjadi objek adalah khusus koperasi jenis KSU (Koperasi Serba Usaha). KSU bidang usahanya lebih beragam yaitu simpan pinjam dan To-serba (pertokoan).

Populasi dari penelitian ini adalah Koperasi Serba Usaha yang tersebar di wilayah Denpasar yang berjumlah 243 KSU. Jumlah koperasi yang menjadi sampel penelitian ditentukan berdasarkan rumus Slovin, diperoleh sampel minimal yang harus dikumpulkan untuk dianalisis adalah 67 KSU. Pada penelitian ini kuesioner yang berhasil dikumpulkan kembali adalah 74 KSU. Setiap KSU disebar 4 kuesioner dan responden-nya adalah ketua koperasi, manajer koperasi, 2 orang staff/karyawan koperasi.

Responden yang bersedia menjawab kuesioner penelitian secara lengkap adalah 276 responden yang berasal dari 74 koperasi. Lebih rinci dapat dijelaskan, yaitu karakteristik responden dilihat dari jenis kelamin menunjukkan bahwa responden didominasi oleh laki-laki, yaitu sebanyak 59 persen, se-

dangkan sisanya sebanyak 41 persen adalah perempuan. Dengan demikian, pada masa yang akan datang peran perempuan cukup dapat diperhitungkan di dalam aktivitas koperasi khususnya koperasi serbausaha.

Tingkat usia responden terbanyak adalah < 30 tahun mencapai 53 persen dari total responden. Sisanya berumur diatas 30 tahun sebanyak 47 persen. Dengan demikian, pengurus koperasi dominan usia kurang dari 30 tahun.

Pendidikan yang dimiliki oleh responden mencerminkan kemampuan dan keterampilan mereka di dalam mengelola koperasi. Tingkat pendidikan sumberdaya koperasi sebagian besar berpendidikan Sekolah Menengah Atas (SMA) yaitu sebanyak 46 persen, Diploma III sebanyak 21 persen, sarjana sebanyak 33 persen. Dengan mayoritas tingkat pendidikan wirausahawan berada pada Sekolah Menengah Atas (SMA) dipandang perlu untuk melaksanakan proses pembelajaran melalui pendidikan dan latihan agar dapat memperkaya wawasan mereka dalam melakukan aktivitas bisnis sehingga kinerja koperasi dapat meningkat.

Sebelum dilakukan analisis dengan *Parsial Least Square (PLS)* terlebih dahulu dilakukan uji validitas dan reliabilitas alat ukur yaitu kuesioner.

Tabel 1 Nilai R² Variabel Endogen

Variabel Endogen	R-square
Perspektif Bisnis Internal	0,40
Perspektif <i>Consumen</i>	0,43
Perspektif <i>Learning and Growth</i>	0,22
Perspektif <i>Financial</i>	0,54

Nilai *predictive-relevance* diperoleh dengan rumus:

$$Q^2 = 1 - (1 - R_1^2)(1 - R_2^2)(1 - R_3^2)(1 - R_4^2)$$

$$Q^2 = 1 - (1 - 0,40^2)(1 - 0,43^2)(1 - 0,22^2)(1 - 0,54^2)$$

$$Q^2 = 0,465$$

Dengan demikian, Instrumen penelitian telah lolos uji validitas dan reliabilitas. Hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen untuk tiap-tiap variabel dapat dilihat pada lampiran. Selanjutnya, dilanjutkan analisis data dengan program SmartPLS.

Selanjutnya, penjelasan hasil analisis *Partial least Square* (PLS). Model pengukuran ini menunjukkan spesifikasi hubungan antara variabel laten dengan indikatornya. Pada penelitian ini ada tujuh variabel laten yaitu budaya organisasi orientasi proses, budaya organisasi orientasi employee, dan budaya organisasi orientasi pragmatis merupakan variabel eksogen, serta kinerja persepektif *financial*, *consumen*, bisnis internal, dan *learning and growth* yang merupakan variabel endogen.

Pengujian *Goodness of Fit* model struktural pada *inner model* menggunakan nilai *predictive-relevance* (Q^2). Nilai R^2 tiap-tiap variabel endogen dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 1 dan hasil pengujian pada Tabel 2.

Menurut Ghazali (2008:27) kriteria penilaian, yaitu; suatu model dianggap mempunyai nilai prediktif yang relevan jika nilai Q^2 lebih besar dari 0 (>0). Hasil perhitungan di atas memperlihatkan nilai *predictive-relevance* sebesar 0,465 (>0). Hal itu berarti 46,51% variasi pada variabel kinerja perspektif *balanced scorecard* (keuangan, konsumen, bisnis internal dan pembelajaran dan pertumbuhan) dijelaskan oleh variabel-variabel budaya yang digunakan. Dengan demikian, model dikatakan layak memiliki nilai prediktif yang relevan.

Analisis data dilakukan dengan menggunakan uji t (*t-test*) pada tiap-tiap jalur pengaruh antara variabel independen dengan variabel dependen. Nilai koefisien path dan t-statistik dapat dilihat pada hasil

PLS pada *results for inner weights* pada lampiran. Bentuk pengujian data dilakukan dengan membandingkan antara t-tabel dengan t-statistik pada tingkat α 5% atau t-statistik $>$ dari t-tabel yaitu t-hitung $>1,96$. Dengan demikian, hasil pengujian secara statistik dapat dijelaskan sebagai berikut: budaya organisasi berorientasi proses berpengaruh pada kinerja *balanced scorecard* dari perspektif *financial*, *consumer*, bisnis internal, dan *earning and growth*. Selanjutnya, budaya organisasi orientasi employee berpengaruh hanya pada kinerja *balanced scorecard* dari perspektif *consumen*. Terakhir, budaya organisasi orientasi pragmatis berpengaruh terhadap kinerja *balanced scorecard* dari perspektif *financial*, *consumen*, dan bisnis internal. Namun tidak berpengaruh adalah budaya organisasi orientasi employee terhadap perspektif *financial*, bisnis internal, dan *learning and growth* dan budaya organisasi orientasi pragmatis terhadap kinerja perspektif *learning and growth*.

Adanya pengaruh budaya orientasi proses terhadap kinerja perspektif *balanced scorecard*, berarti semakin berorientasi proses suatu koperasi maka akan semakin meningkatkan kinerja koperasi tersebut dalam segala aspek kinerja *balanced scorecard*. Menurut Hofstede (1990) budaya organisasi yang berorientasi proses organisasi tersebut mempunyai ciri: menghindari risiko, usaha yang terbatas dengan job description yang jelas, dan pekerjaan monoton dari hari ke hari sehingga menjadi lebih profesional. Budaya seperti itu dapat meningkatkan kinerja koperasi.

Budaya organisasi orientasi employee yang mempunyai karakteristik: keputusan diambil secara kelompok, memperhatikan orang yang mengerjakan daripada hasil, memberi petunjuk kerja yang jelas terhadap

Tabel 2 Hasil Pengujian

	<i>Original sample estimate</i>	<i>mean of subsamples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
BE -> PB	-0.160	-0.128	0.231	0.692
BF -> PB	0.288	0.321	0.221	1.961*
BP -> PB	0.418	0.398	0.158	2.650*
BE -> PC	0.405	0.403	0.339	1.995*
BF -> PC	0.320	0.342	0.138	2.320*
BP -> PC	0.370	0.223	0.171	2.161*
BE -> PL	0.235	0.160	0.418	0.563
BF -> PL	0.159	0.185	0.216	0.738
BP -> PL	0.360	0.138	0.241	1.998*
BE -> PF	-0.158	-0.033	0.267	0.591
BF -> PF	0.534	0.204	0.452	1.982*
BP -> PF	0.302	0.138	0.223	1.965*

Keterangan:

BE: Budaya Employee

BF: Budaya Pragmatis

BP: Budaya proses

PL: *Perspektif Learning and Growth* / pertumbuhan dan pembelajaran

PF: perspektif keuangan

PC: *Perspektif Customer*PB: *Perspektif Bisnis Internal*

pegawai baru, dan peduli terhadap masalah karyawan berpengaruh hanya pada kinerja *balanced scorecard* dari perspektif *consumer*. Budaya ini tidak terbukti berpengaruh pada peningkatan financial, consumer, dan pembelajaran karena dalam upaya meningkatkan kinerja tersebut tidaklah cukup hanya dengan memperhatikan kepentingan karyawan saja. Menurut Eisenhardt (1989) manusia mempunyai 3 sifat, yaitu: (1) *self-interest*, yaitu sifat manusia untuk mengutamakan kepentingan diri sendiri, (2) *bounded-rationality*, yaitu sifat manusia yang memiliki keterbatasan rasionalitas, dan (3) *risk aversion*, yaitu sifat manusia yang lebih memilih mengelak dari risiko. Teori agensi juga menjelaskan bahwa manusia mempunyai sifat moral hazard sehingga tidak sepenuhnya jika koperasi hanya berorientasi karyawan tanpa diimbangi strategi yang lain kinerja koperasi akan meningkat.

Budaya organisasi orientasi pragmatis berpengaruh terhadap kinerja *balanced scorecard* dari perspektif *financial*, *consumer*, dan *business internal*. Karakteristik budaya organisasi orientasi pragmatis, yaitu penekanan pada kepuasan konsumen dan etika bisnis lebih bersifat pragmatis daripada dogmatis. Koperasi dengan karakter ini dapat

meningkatkan kinerja koperasi. Temuan ini sejalan dengan apa yang diungkapkan oleh Moeljono (2003) bahwa pelayanan terhadap konsumen sangatlah penting dalam upaya meningkatkan kinerja. Ditengah persaingan bisnis koperasi hendaknya meningkatkan pelayanan terhadap konsumennya. Salah satunya "waktu" yang perlu mendapat perhatian contohnya: waktu layanan, karena konsumen akan mendapat kepuasan dengan kecepatan layanan.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan, dapat disimpulkan bahwa secara garis besar bahwa model yang diajukan mempunyai daya prediksi yang reevan, yaitu budaya organisasi orientasi proses, employee dan pragmatis berpengaruh terhadap kinerja dalam perspektif *balanced scorecard* sebesar empat puluh tujuh prosen. Jika dilihat pengaruh setiap budaya terhadap ke empat aspek kinerja *balanced scorecard* sebagai berikut: (1) Budaya orientasi proses berpengaruh terhadap kinerja *balanced scorecard* dalam perspektif *financial*, *consumer*, *business and internal*, dan *learning and growth*. (2) Budaya orientasi *employee* berpengaruh hanya terhadap kinerja *balanced*

scorecard dalam perspektif konsumen. (3) Budaya orientasi pragmatis berpengaruh terhadap kinerja kinerja *balanced scorecard* dalam perspektif *financial*, *konsumen*, dan *business internal*.

Penelitian selanjutnya dapat mengembangkan penelitian dengan menambah sampel dan responden penelitian sehingga skop penelitian menjadi lebih luas, misalnya seluruh wilayah Bali. Penelitian ini pengumpulan datanya dengan cara menyebarkan angket. Pada awalnya dicoba dikirim lewat pos, namun *response rate* rendah sekali. Untuk mengatasi masalah tersebut pada akhirnya pengumpulan data dilakukan dengan cara mendatangi koperasi yang terpilih menjadi sampel secara acak.

Ada kesulitan untuk mendapatkan laporan keuangan tahunan dari setiap koperasi yang menjadi sampel penelitian sehingga untuk mengukur kinerja dari aspek keuangan digunakan kuesioner yang diasumsikan mampu mencerminkan kondisi keuangan dari koperasi-koperasi tersebut. Untuk penelitian selanjutnya sebaiknya ditambah bahasan dari analisis keuangan seperti tingkat likuiditas koperasi, solvabilitas, dan profitabilitas koperasi.

Daftar Rujukan

- Badera, I N. 2006. "Pengaruh Corporate Governance Terhadap Kinerja Perusahaan Dengan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi". *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, Vol 1 No1, hal 75-86
- Badera, I N. 2008. Pengaruh Kesesuaian Hubungan Corporate Governance dengan Hubungan Budaya Korporasi Terhadap Kinerja Perusahaan. *Disertasi*. Universitas Gadjah Mada.
- BPFE UGM. 2007. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah Dan Pengalaman-Pengalaman*. BPFE. Yogyakarta.
- BPFE UGM. 2008. *Pedoman Survei Kuesioner*. BPFE UGM. Yogyakarta.
- Hofstede, G. 1983. "The Cultural of Practices and Theories". *Journal International Business*. Vol 14, hal 75-89.
- Hofstede, G., B. Neuijen, Ghayv, D. Dawal, dan Geert Sandes. 1990. "Measuring Organization and Sosial Cultures: A Qualitatives Study a Cross Twenty Cases." *Administrative Sciane Quartely*. Vol 35 , No 2, hal 286-316
- Hofstede, G. 1991. *Culture and Organizations, Software of the Mind*, McGraw-Hill.
- Hofstede, G. 2003. "What is Culture? A Reply to Baskerville". *Accounting, Organizations, and Society* 28, hal 811-813.
- Indriantoro, N. 2000. "Hubungan Size dan Fungsi dengan Kultur Organizational Perusahaan Manufaktur di Indonesia." *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia* Vol 15, No 4, hal 442-452.
- Indriantoro, N dan B. Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi & Manajemen*. BPFE Yogyakarta.
- Kaplan, R.S., and A.A. Atkinson, 1998. *Advanced Management Accounting. Third Edition*. Prentice Hall, Inc.A Simon & Schuster Copany. New Jersey.
- Kaplan, R. and D.P. Norton, 1996. *BalancedScorecard, Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts.
- Luthans, F. 2005. *Perilaku Organisasi*. Edisi terjemahan. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Moeljono, D. 2002. Pengaruh Budaya Korporat (Corporate Culture) terhadap Produktivitas Pelayanan di PT. Bank Rakyat Indonesia Persero, *Desertasi*, Universitas Gadjah Mada.
- Moeljono, D. 2006. *Good Corporate Culture Sagai Inti Dari Good Corporate Governance*. Penerbit PT. Gramedia. Jakarta.
- Mulyadi. 2005. *Sistem Manajemen Strategik Berbasis Balanced Scond card*, UPP AMP YKPN. Yogyakarta.
- Robbins, S. P. 2006. *Perilaku Organisasi*. Edisi terjemahan. PT. Indeks Kelompok Gramedia.
- Robbins, S.P. 1994. *Teori Organisasi Struktur, Desain, dan Aplikasi*. Edisi Terjemahan. Alih Bahasa Juduf Udaya, Penerbit Arcan.
- Sekaran, U. 2006. *Research Methods for Business*. Edisi Terjemahan. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Singaribun, M. dan Efendi S. 2006. *Metode Penelitian Survey*. LP3ES Jakarta
- Sobirin, A. 2007. *Budaya Organisasi*, Penerbit UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- SoedjoNo 2010. Pengaruh budaya Organisasi terhadap Kinerja Organisasi dan Kepuasan kerja Karyawan. <http://puslit.petra.ac.id/puslit/journals>

- Solimun. 2010. *Pemodelan Persamaan Struktural Pendekatan PLS*, Fakultas MIPA, Universitas Brawijaya.
- Sudarwan. 1995. The Dynamyc Relationship Between Culture and Accounting: an Empirical Examination of The Indonesian Setting, *Disertation*, Case Western Reserve University.
- Sujoko. 2007. Pengaruh Struktur Kepemilikan Saham, Strategi, Diversifikasi Leverage, Faktor Intern dan Faktor Estern Teradap Nilai Perusahaan, *Disertasi*, Universitas Brawijaya.
- Susanto, A.B., F.X. Sujanto, Wijarnako, Himawan, Patricia, Mertosono, Suwahjuhadi, dan W. Ismangil. 2008. *A Statagic Management Approach, Corporate Culture & Organization Culture*, The Jakarta Consulting Group.
- Verma, S. dan S. Gray. 1997. The Impact of Culture on Accounting Development and Change: an Exploratory Model, A Rivised Draft of This Paper Prepared for Presentation at International Assosiation for Accounting Education and Research in Oktober, in Paris. <http://www.google.com>. 20 Oktober 2008.